

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

GUSTAVO SCHNEIDER FOSSATI

**RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
O CONTEÚDO AUTÔNOMO DO CRITÉRIO
COMO LIMITE IMANENTE À INTERVENÇÃO
ESTATAL NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS
DO CONTRIBUINTE**

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Orientador

Porto Alegre
2008

GUSTAVO SCHNEIDER FOSSATI

**RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
O CONTEÚDO AUTÔNOMO DO CRITÉRIO COMO LIMITE IMANENTE
À INTERVENÇÃO ESTATAL NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS
DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Porto Alegre

2008

GUSTAVO SCHNEIDER FOSSATI

**RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
O CONTEÚDO AUTÔNOMO DO CRITÉRIO COMO LIMITE IMANENTE
À INTERVENÇÃO ESTATAL NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS
DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

Aprovado em 07 de janeiro de 2009, pela Comissão Examinadora

COMISSÃO EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - PPGD

Examinador: Prof. Dr. Carlos Alberto Molinaro - PPGD

Examinador: Prof. Dr. Afílio Dengo - PUCRS

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

F751r Fossati, Gustavo Schneider
Razoabilidade no direito tributário: o conteúdo autônomo do critério como limite imanente à intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte / Gustavo Schneider Fossati. – Porto Alegre, 2008.
153 f.

Diss. (Mestrado em Direito) – Fac. de Direito, PUCRS.
Orientação: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Direitos Fundamentais. I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. II. Título.

CDD 341.39

Ficha Catalográfica elaborada por
Vanessa Pinent
CRB 10/1297

À minha esposa, Letícia Furini Fossati.

AGRADECIMENTOS

A Jesus Cristo, que é o caminho, a verdade e a vida.

Ao Professor Doutor Paulo Caliendo, meu orientador, pelo estímulo e apoio constantes durante toda a elaboração desta dissertação e pela recomendação ao doutorado na Universidade de Augsburg.

Ao Professor Doutor Ingo Sarlet, por toda sua inestimável dedicação em prol da qualidade do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade, pela confiança depositada em mim e pela recomendação ao doutorado na Universidade de Augsburg, e ao Professor Doutor Carlos Molinaro, por se mostrar um amigo fiel e compreensivo em todos os momentos de ansiedade.

Ao Professor Doutor Daniel Mitidiero, meu grande amigo de todas as horas, pelo estímulo constante à pesquisa científica, pela leitura criteriosa desta dissertação e por fazer parte da minha vida.

Ao Professor Doutor Joachim Englisch, pela amizade sincera e pelo carinhoso acolhimento como seu orientando no doutorado na Universidade de Augsburg.

Aos meus amigos e sócios do escritório, Antônio Carlos Machado Volkweiss e Paulo Alves de Campos, pelos diálogos sempre frutuosos.

Às minhas irmãs, Marcela e Rafaela, cuja alegria ilumina o meu dia.

Aos meus queridos e amados pais, Eduardo e Marina, a quem devo meu amor eterno, por todo amor e dedicação incondicionais sempre despendidos e por me mostrarem o inestimável valor da instituição da família.

À minha querida e amada esposa, Leticia, verdadeira bênção de Deus na minha vida e companheira inseparável, pela paciência, pela compreensão e por manter sempre acesa a luz do caminho.

À Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, pela concessão da bolsa de estudos.

*Da dem Menschenbild des Grundgesetzes der selbstverantwortlich handelnde Mensch entspricht, nicht der Mensch eines totalen Wohlfahrts- oder Versorgungsstaates, ist es unter Verfassungs- und Steuerjuristen fast einhellige Meinung, daß der **Staat nicht berechtigt ist, dem Bürger zunächst zu nehmen, was er ihm danach als Sozialhilfe zurückgewähren müßte.***

(TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 421)

RESUMO

O presente estudo objetivou examinar a validade e a utilidade da atribuição de um conteúdo autônomo para o *critério da razoabilidade* - especialmente em delimitação com o critério da proporcionalidade -, de modo a alçá-lo em nível de um eficiente limitador das intervenções estatais nos direitos fundamentais do contribuinte. Iniciando por um breve histórico e pela concepção tradicional doutrinária da razoabilidade como um *princípio*, a investigação considerou o entendimento do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, buscando aferir seu conteúdo e seus limites de aplicação. Com base na doutrina e na jurisprudência alemãs, constatou-se a validade e a utilidade de uma dissociação estrutural entre a razoabilidade e a proporcionalidade, classificando-se aquela como um *critério* ou *parâmetro* autônomo de interpretação e de aplicação em concreto de regras e princípios. Este critério é voltado para a avaliação da capacidade individual de suportabilidade do rigorismo da norma jurídica, fazendo uma necessária advertência às peculiaridades do caso concreto e ao desenvolvimento das circunstâncias, o que se traduz no *dever de equidade*. A reflexão também possibilitou identificar outros elementos estruturais da razoabilidade, nomeadamente os *deveres de coerência* e de *equivalência*. No âmbito do direito tributário, a razoabilidade pode ser utilizada com mais eficiência do que a proporcionalidade, quando se intenta averiguar, no plano concreto e da eficácia, os limites do ônus tributário suportável, a intensidade da restrição ao direito fundamental ao livre exercício de atividades econômicas lícitas e a adequada aferição dos níveis de capacidade contributiva subjetiva.

Palavras-chave: razoabilidade – critério de interpretação e aplicação – antinomias - direito tributário – direitos fundamentais.

ABSTRACT

The present study intended to examine the validity and the utility of an independent content for the criterion of reasonableness – especially in delimitation with the criterion of proportionality -, as an efficient restrictor of public interventions on the fundamental rights of the taxpayer. Beginning with a short historical topic and with the traditional conception of reasonableness as a *principle*, the investigation considered the comprehension of the Brazilian Supreme Court on the tax field, searching to measure its content and its limits of application. Based on the German doctrine and jurisprudence, it was possible to conclude that it is valid and useful to make a structural dissociation between reasonableness and proportionality in terms of classifying reasonableness as a *criterion* or independent *parameter* of interpretation and application of rules and principles. This criterion is better used for the valuation of the individual capacity to stand the strictness of the law making a necessary warning to the particularities of the case and to the development of the circumstances, which can be assumed as the *duty of equity*. The analyses also made possible to identify other structural elements from the reasonableness, such as the *duties of coherence and equivalency*. In tax law reasonableness can be used with more efficiency than proportionality when there is a purpose to identify concretely the limits of the bearable tax burden, the intensity of the restriction of the fundamental right of free development of economic activities and the adequate measure of the levels of individual taxpaying capacity.

Key-words: reasonableness – criterion of interpretation and application – antinomies – tax law – fundamental rights.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O ESTADO DA ARTE DA RAZOABILIDADE E SUA COMPREENSÃO NORMATIVA.....	16
1.1 A CONSTRUÇÃO DE NORMAS NÃO-EXPRESSAS	16
1.2 OS CONFLITOS ENTRE PRINCÍPIOS E A PONDERAÇÃO	24
1.3 A RELAÇÃO ENTRE OS VALORES E OS PRINCÍPIOS.....	27
1.4 A NOÇÃO DE RAZOABILIDADE E SUA APLICAÇÃO TRADICIONAL	30
1.4.1 A vinculação histórica da razoabilidade ao devido processo legal.....	38
1.4.2 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária	44
2 NOVOS CONTORNOS PARA A RAZOABILIDADE	55
2.1 RAZOABILIDADE COMO EQUIDADE	59
2.2 RAZOABILIDADE COMO EXIGIBILIDADE.....	62
2.3 RAZOABILIDADE COMO CRITÉRIO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO	64
2.4 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.....	67
2.4.1 Diferenciação entre os critérios de avaliação.....	67
2.5 A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÃO...77	
2.5.1 Razoabilidade como limite imanente à intervenção.....	77
2.5.2. Razoabilidade como função de advertência ao caso concreto.....	80
2.5.3 Razoabilidade como princípio da justiça material.....	81
2.5.4 Duas conclusões pontuais acerca da posição do Tribunal Constitucional Federal alemão	82
2.6 RAZOABILIDADE COMO DIRETRIZ DE LEGITIMAÇÃO CONSTITUCIONAL DE UMA MARGEM AMPLIADA DE DISCRICIONARIEDADE.....	83
2.6.1 Existência, limites e intensidade do controle da discricionariedade	83

2.6.2 Discricionariedade e concretização do direito fundamental à boa administração pública	90
--	-----------

3 A RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A NOVA ABORDAGEM NA SUA APLICAÇÃO	100
--	------------

3.1 CONTEÚDO	100
--------------------	-----

3.2 A CONEXÃO ENTRE A RAZOABILIDADE E OS CRITÉRIOS PARA A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DA REMISSÃO	110
--	-----

3.2.1 Situação econômica do sujeito passivo.....	112
---	------------

3.2.2 Considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso.....	114
---	------------

3.2.3 Condições peculiares regionais.....	116
--	------------

3.3 LIMITES DE APLICAÇÃO	119
--------------------------------	-----

3.3.1 A aplicabilidade limitada do princípio da proporcionalidade	124
--	------------

3.3.2 A aplicabilidade do princípio da razoabilidade.....	126
--	------------

3.3.2.1 Razoabilidade como limite do ônus tributário suportável.....	126
--	-----

3.3.2.2 Razoabilidade como garantia do livre desenvolvimento de atividades econômicas lícitas	129
---	-----

3.3.2.3 Razoabilidade como garantia da manutenção da capacidade contributiva subjetiva.....	130
---	-----

CONCLUSÃO	140
------------------------	------------

REFERÊNCIAS.....	146
-------------------------	------------

INTRODUÇÃO

A efetivação dos direitos fundamentais depende de critérios objetivos de interpretação e de aplicação do direito, que estejam aptos a refletir uma metodologia que concretize a norma individual entre os extremos do excesso e da insuficiência, prestigiando os princípios e os valores constitucionais. No âmbito do direito tributário, em que prevalecem a legalidade estrita e a tipicidade fechada, as intervenções estatais atingem diretamente direitos (fundamentais) de liberdade e de propriedade, denotando ingerência na própria dignidade do cidadão. A modulação destas intervenções nos direitos fundamentais do contribuinte pode ser mais bem realizada constitucionalmente através do *critério da razoabilidade*, a partir de uma perspectiva que lhe confere elementos analítico-funcionais autônomos, desvinculados dos objetivos visados pelo critério da proporcionalidade.

A razoabilidade, considerada pela maioria da doutrina e da jurisprudência como *princípio*, é empregada de forma acrítica, como subterfúgio de legitimação de convicções pessoais, notadamente quando não se identifica concretamente um princípio ou um valor constitucional justificador da *escolha* que formatará a norma do caso. Sua vinculação à proporcionalidade e à proibição de excesso - por vezes como identidade destas -, culmina por retirar-lhe sua essência e sua funcionalidade especial, ao passo que sua mera identificação com os imperativos da lógica formal não materializa uma justificação adequada aos cânones da argumentação jurídica.

O tema, da forma como aqui é proposto e analisado, adquire importância ao procurar vislumbrar a validade de uma *dissociação crítica* entre os exames da razoabilidade e da proporcionalidade, tendente a identificar conteúdo próprio e critérios ou parâmetros objetivos para a compreensão e aplicação da razoabilidade. Paralelamente, reforça-se a validade desta investigação mediante a tentativa de

demonstração de que a razoabilidade, enquanto critério autônomo de interpretação e aplicação do direito, pode consubstanciar um método eficiente para a resolução de conflitos que não são solucionáveis pelo critério da proporcionalidade, inclusive sem precisar recorrer às sub-regras desta.

Na seara tributária, a importância do tema reside na possibilidade de identificação de *subcritérios objetivos* para a aplicação da razoabilidade, voltando-se a análise para os deveres de proteção aos principais direitos de liberdade e de propriedade do contribuinte. Igualmente, propõe-se uma *releitura crítica* do *dever de eqüidade* - a partir dos dispositivos do Código Tributário Nacional -, visando à sua conformação aos objetivos do Estado Constitucional, por meio de uma interpretação sistemática e conforme o postulado da unicidade do ordenamento jurídico.

Consoante já prenunciado, os principais problemas identificados a respeito do tema e que são enfrentados envolvem I) a aplicação acrítica da razoabilidade, como verdadeira *válvula de escape* para o aplicador do direito, na tentativa de legitimar suas escolhas pessoais, II) a insuficiente identificação da razoabilidade como um dever de satisfação dos imperativos da lógica formal, III) a inadequada consideração da razoabilidade como princípio, IV) a equivocada identidade com o critério da proporcionalidade e V) a insuficiência do critério da proporcionalidade para a resolução de conflitos especiais e atípicos, especialmente com vista à releitura necessária a ser feita sobre a eqüidade nos moldes em que é disposta no Código Tributário Nacional.

Tendo em vista esses problemas, são formuladas as seguintes hipóteses para buscar solucioná-los: a) para legitimar a escolha feita pelo operador do direito, no momento da concretização da norma jurídica, é suficiente à justificação a alegação de que esta escolha é *razoável* ou é a *mais razoável*? b) resume-se a razoabilidade unicamente a um dever de correspondência aos imperativos da lógica formal? c) a razoabilidade é um *princípio* ou um *critério* superior de interpretação e de aplicação em concreto de normas jurídicas (regras e princípios)? d) a razoabilidade tem o mesmo conteúdo e as mesmas finalidades da proporcionalidade? e) logra êxito o critério da proporcionalidade para a resolução de toda e qualquer espécie de conflito entre princípios ou entre direitos fundamentais,

notadamente na busca pela equidade, mesmo que isso resulte no afastamento da obrigação de pagar tributo devido?

Assim, procura-se investigar a validade dessas hipóteses, objetivando ao final conferir elementos estruturais objetivos e consistentes à razoabilidade, de modo a torná-la um instrumento autônomo à disposição do operador do direito, voltado à concretização da norma individual, prestigiando de forma coerente as condições externas de aplicação da norma tributária, mormente em situações fora da normalidade. A análise também pretende demonstrar que uma adequada dissociação entre razoabilidade e proporcionalidade, de forma a identificar elementos morfológicos e teleológicos autônomos, confere maior amplitude e segurança na aplicação do critério da razoabilidade, tornando-o menos suscetível a contestações e resolvendo antinomias que o critério da proporcionalidade sozinho não resolve.

O *primeiro capítulo* contempla uma visão geral da razoabilidade, abordando suas concepções tradicionais na doutrina e na jurisprudência. Analisa brevemente a problemática da aplicação das normas não-expressas, os conflitos entre princípios e a relação entre estes e os valores, chegando à vinculação com o devido processo legal e culminando com a análise de alguns casos em matéria tributária, julgados pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse capítulo, procura-se enfatizar o desenvolvimento histórico da razoabilidade, a partir do devido processo legal, e identificar, criticamente, na jurisprudência tributária da Corte Suprema, suas diversas formas de invocação, ora equiparando-a à proporcionalidade ou à proibição de excesso, ora sinalizando possíveis contornos autônomos de aplicação.

No *segundo capítulo*, a análise passa a ter como foco a identificação de possíveis contornos próprios para a razoabilidade, de modo a vislumbrar um critério constitucional autônomo de aplicação do direito. Abordam-se considerações com base na equidade e na exigibilidade, relevando, em tópico próprio, a diferenciação entre os parâmetros de avaliação utilizados na razoabilidade e na proporcionalidade.

Na seqüência desse capítulo, é feita uma breve análise das ocorrências da razoabilidade na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, notadamente a partir da doutrina estrangeira. Ao final, é empenhado esforço para tratar da razoabilidade como diretriz de legitimação constitucional de uma margem ampliada de discricionariedade administrativa, comprometida com a máxima eficácia possível dos direitos fundamentais. Nesse contexto, sobressai-se a relevância da concretização do direito fundamental à boa administração pública.

O *terceiro capítulo* consubstancia o auge e o objetivo maior da investigação, visto que enfrenta o tema no direito tributário. Propõe-se uma abordagem diferenciada na sua aplicação, especialmente quando se realiza, com certa dose de ousadia, uma conexão entre a razoabilidade e os critérios contidos no Código Tributário Nacional para a extinção do crédito tributário através da remissão. Neste ponto, a análise tem por foco principalmente as considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso concreto, sem esquecer da necessária avaliação da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária e das condições regionais peculiares. Objetiva-se igualmente averiguar a validade e a utilidade de uma possível identificação de alguns dos subcritérios da razoabilidade com alguns dos critérios legais de extinção do crédito tributário através da remissão.

O tópico final do capítulo envolve os limites de aplicação da razoabilidade, procurando demonstrar, ainda que brevemente, a aplicabilidade limitada da proporcionalidade no âmbito tributário. No que tange à aplicação propriamente dita nesta seara, a pesquisa circunscreve-se, no nosso entendimento, aos três principais pontos gerais de análise das questões que contemplam intervenções estatais nos direitos fundamentais do contribuinte, quais sejam i) os limites ao ônus tributário suportável, ii) a garantia do livre desenvolvimento de atividades econômicas lícitas e iii) a garantia da manutenção da capacidade contributiva *subjéctiva*, que consubstancia a concretização setorial tributária da igualdade *individual* e, em última instância, o fim maior da justiça fiscal.

A investigação é conduzida através da análise crítica das doutrinas nacional e estrangeira, contemplando bibliografia (livros e periódicos) da teoria geral do

direito, do direito constitucional, do direito administrativo e do direito tributário. A jurisprudência pátria e alemã é enfatizada, especialmente a dos tribunais superiores, o que reforça a importância e a validade da investigação teórica à luz de casos práticos, mormente quando se tem também por objetivo a proposta de um critério objetivamente estruturado de solução de antinomias no caso concreto.

O alcance da presente investigação limita-se, portanto, ao exame, dentro do escopo delineado, dos tópicos acima mencionados em cada um dos seus capítulos, sem qualquer pretensão de esgotá-los. Reconhece-se que o tema é por demais extenso e polêmico, o que reforça a necessidade maior de delimitação objetiva conforme as linhas de pesquisa deste Programa de Pós-Graduação em Direito, respeitadas as limitações formais e materiais de uma dissertação de mestrado.

Por fim, é de se registrar que a discussão está longe de estar encerrada ou ultrapassada, encontrando-se em constante desenvolvimento no direito nacional e estrangeiro. Assim, o trabalho não tem qualquer pretensão de provocar uma grande mudança de entendimento, mas ousa contribuir com algumas idéias inovadoras para uma utilização mais efetiva e mais eficaz da razoabilidade enquanto critério constitucional autônomo de interpretação e aplicação em concreto do direito, fazendo uma releitura dos principais limites às intervenções estatais nos direitos fundamentais do contribuinte.

CONCLUSÃO

O esforço voltado para a tentativa de se identificar critérios objetivos para a aplicação da razoabilidade, de forma dissociada da proporcionalidade, pode render muito mais frutos do que a tradicional acomodação científica - limitada pela maior parte da doutrina e da jurisprudência -, sob a forma da equivalência entre razoabilidade e proporcionalidade. Não há dúvidas de que o Estado Constitucional carece de outros critérios objetivos e estruturados para a interpretação e a aplicação em concreto do direito, especialmente quando se constata que a proporcionalidade - enquanto critério mais freqüentemente utilizado pelas comunidades jurídicas pátria e estrangeiras -, não possui estrutura suficiente para a resolução de todas as espécies de antinomias e para a pacificação de todo e qualquer conflito no plano dos fatos.

Dessa forma, cresce a importância do tema analisado ao se inserir na preocupação, ínsita tanto à teoria geral do direito como à hermenêutica, de aperfeiçoar instrumentos de melhor compreensão e aplicação de regras e princípios jurídicos, objetivando a máxima eficácia possível dos direitos fundamentais, os quais representam o centro gravitacional do ordenamento jurídico brasileiro.

Registrou-se que o conceito de razoabilidade não pressupõe um predicado normal, mas um conceito de valoração, cuja aplicação ocorre em um nível exterior e superior ao das regras e dos princípios. A razoabilidade é freqüentemente vinculada à racionalidade, o que não afasta a decorrência de que aquela inclui esta, mas esta não inclui aquela, de modo que todos os critérios da racionalidade também são critérios da razoabilidade.

Pode-se afirmar que a razoabilidade funciona como um critério multifacetado de orientação para a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro de interpretações possíveis, impondo limites ao formalismo jurídico.

Da análise de alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, nos quais foi invocada a razoabilidade, foi possível constatar que o critério foi utilizado com íntima vinculação à proporcionalidade e à proibição de excesso. Por outro lado, também foi possível extrair - por mais que tenham sido apenas alguns esboços -, importantes delimitações ao conteúdo deste parâmetro, de modo a identificar como seus subcritérios os deveres de eqüidade, de coerência normativa interna e externa e de máxima equivalência possível entre taxa e serviço.

A razoabilidade pode ser adequadamente utilizada como diretriz metódica de concretização do direito, desde que o operador do direito esteja consciente do seu *dever* de avaliar criticamente as circunstâncias particulares do atingido pela norma, momento em que a análise não será dependente de fatores externos a estas circunstâncias. Estes fatores externos à realidade do atingido devem ser levados em consideração no exame da proporcionalidade, o qual representa o critério de interpretação e aplicação do direito que melhor contempla a técnica da ponderação de bens jurídicos em conflito.

A técnica da ponderação de bens jurídicos em conflito, que objetiva uma escolha de preponderância - não de exclusão -, deve contemplar os critérios da racionalidade. Não obstante esta técnica privilegie o respeito aos valores e aos princípios constitucionais e almeje a resposta mais conforme à Constituição, ela não pode ser confundida com a razoabilidade. A principal razão para tanto é que esta não se preocupa com a relação entre duas variáveis - como a relação do meio que visa a promover o fim -, mas sim direciona o seu olhar unilateralmente, aferindo a capacidade de suportabilidade do rigor da norma jurídica pelo sujeito passivo. Esta avaliação unilateral, em que pese afaste os interesses de terceiros envolvidos e possa, numa conclusão mais apressada, denotar um desprestígio total à legalidade e à segurança jurídica, é na verdade um resgate da eqüidade.

A razoabilidade pode ser compreendida em sentido quantitativo, sendo, assim, como o critério da proporcionalidade, uma grandeza relativa. Ambos os

critérios diferenciam-se conforme a perspectiva tomada. Conforme foi exposto, enquanto que, com a ajuda da proporcionalidade, tem-se em vista uma relação entre meio e fim, a razoabilidade julga a proporção de uma obrigação, levando em consideração a situação pessoal do atingido. Torna-se decisivo que a situação do obrigado pela norma, pela perspectiva da razoabilidade - diversa da perspectiva da proporcionalidade - não relativize através da ponderação dos bens jurídicos tutelados envolvidos, mas sim seja submetida a uma apreciação isolada e autônoma.

À vista da análise realizada ao longo do trabalho, ficou claro que não é suficiente à justificação jurídica a mera alegação de que a escolha é *razoável* ou é *a mais razoável*, de forma a legitimar a escolha feita pelo operador do direito, no momento da concretização da norma jurídica. Por mais que se intente caracterizar uma norma jurídica como *razoável*, simplesmente porque ela se conforma à lógica formal, constatou-se que isso não basta ao atendimento da complexa lógica do direito. Os raciocínios que permeiam a lógica do direito devem sempre considerar a lógica do sistema jurídico, unitariamente ordenado e orientado hierarquicamente por princípios e valores constitucionais. Destarte, a razoabilidade não se resume unicamente a um dever de correspondência aos imperativos da lógica formal.

A razoabilidade não deve ser considerada um princípio. Deve ser considerada como algo superior a ele. Com base na investigação realizada, é possível enquadrá-la como um critério ou padrão geral superior de interpretação e de aplicação em concreto de normas jurídicas (regras e princípios). Sugere-se sua classificação como um *critério hermenêutico-aplicativo*.

Pode haver semelhanças entre os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, mas jamais uma identidade de conteúdo e de finalidades. Registrou-se que a proporcionalidade - em que pese carregue na sua essência a noção de justa medida e equilíbrio -, sempre contemplará uma relação entre duas variáveis - notadamente entre um meio e um fim -, e uma avaliação entre alternativas disponíveis ao atendimento do fim almejado. Esta relação e esta avaliação não estão compreendidas pelo exame da razoabilidade.

Fixadas essas proposições como as premissas iniciais para a posição ora defendida, foi possível identificar-se subcritérios para o exame da razoabilidade, tendo em vista suas finalidades precípuas. Estes subcritérios materializam *deveres* ao operador do direito. O dever de *coerência* implica necessária ausência de contradição entre os elementos internos à norma e entre estes e os elementos de outras normas, o que está inegavelmente ligado, respectivamente, à lógica formal e à lógica do direito. O dever de *equivalência* relaciona a medida adotada e o critério que a dimensiona, como nos casos de mensuração da taxa, em relação ao serviço público prestado, e da pena, em relação ao grau de culpa. O dever de *equidade* pressupõe a concretização final da justiça material (individual), através da necessária harmonização da norma geral com as condições externas de aplicação, traduzidas pelas circunstâncias fáticas do caso. Este exame possibilitará aferir o grau de suportabilidade do rigorismo da norma pelo sujeito passivo.

Parece não haver dúvidas de que o juiz não está atrelado unicamente à lei, mas a todo o sistema jurídico. No entanto, o mesmo não ocorre quando se avalia o grau de vinculação do agente administrativo à lei. Neste contexto, foi possível constatar que a administração pública *deve* permanecer *vinculada*, mas especialmente aos princípios e aos valores constitucionais, preocupada essencialmente com a efetivação do direito fundamental à boa administração pública. É precisamente aqui que serve o critério da razoabilidade, em suporte e em paralelo ao critério da proporcionalidade, para legitimar uma margem ampliada de discricionariedade administrativa, tornando possível um desprendimento mais seguro da tradicional obediência cega às regras.

Dentro da perspectiva adotada para a estruturação funcional da razoabilidade, foi possível vislumbrar que o Código Tributário Nacional contempla alguns critérios de integração e aplicação das normas tributárias que se compatibilizam com ela. Mais precisamente, a equidade - enquanto norma de integração da legislação tributária -, e alguns dos critérios para a remissão do crédito tributário - quais sejam, a situação econômica do sujeito passivo, as condições peculiares regionais e as próprias considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso -, coadunam-se com as avaliações

que devem ser levadas a efeito principalmente através do dever de eqüidade, ínsito à razoabilidade.

Assim, os mencionados critérios - aparentemente úteis apenas para as hipóteses de remissão do crédito tributário - *devem* ser extensíveis a outras situações em que se avalia a conformação da norma tributária ao caso concreto. Não se trata de interpretação extensiva em sentido estrito - o que encontraria vedação expressa no próprio Código Tributário Nacional, notadamente nas disposições referentes à eqüidade -, mas de técnica de adaptabilidade e conformação das normas gerais de direito tributário ao princípio da máxima eficácia possível dos direitos fundamentais.

A razoabilidade deve ser tanto mais utilizada (com os contornos que foram propostos) quanto maior for a intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte. Registrou-se que as principais avaliações que devem ser realizadas neste sentido envolvem os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte, cuja mensuração do grau de restrição também importará a análise criteriosa frente à proibição de intervenção no núcleo existencial do direito.

Nesse ponto, o critério investigado atua impondo ao operador do direito um dever de avaliação unilateral, mediante a utilização dos subcritérios sugeridos, colimando aferir o ônus tributário final suportável. Aqui, não se exclui a possibilidade de afastamento da obrigação de pagar, não apenas a penalidade tributária devida, mas também o tributo devido. A fundamentação constitucionalmente adequada neste sentido deve ser conjugada com os deveres de preservação da garantia do livre desenvolvimento de atividades econômicas lícitas e da garantia da manutenção da capacidade contributiva subjetiva. Aliado a isso, somente a avaliação da capacidade contributiva no caso concreto, dentro das suas particularidades - inclusive na esfera dos impostos indiretos sobre o consumo -, está apta a concretizar o princípio da igualdade (individual) e, por consectário, a própria justiça fiscal.

Por fim, a investigação também demonstrou que o critério da proporcionalidade - sem desconsiderar sua imprescindível e notória importância -, tem aplicabilidade limitada. Não obtém êxito na resolução de toda e qualquer espécie de conflito entre princípios ou entre direitos fundamentais, notadamente

quando se avalia unilateralmente o ônus tributário final suportado pelo sujeito passivo. Tendo em vista sua orientação eminentemente voltada para a relação meio-fim, não leva em consideração suficientemente as particularidades da relação jurídico-tributária.

Nesse ponto, sobressaem-se os dispositivos analisados do Código Tributário alemão, os quais traduzem regras de competência destinadas à autoridade fiscal para avaliar - com uma margem de discricionariedade bem mais ampliada do que a que permeia a legislação tributária pátria -, as circunstâncias pessoais do sujeito passivo e sua capacidade de suportar o rigorismo imposto pela norma tributária. O caminhar nesta direção não implicará desprestígio aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, mas sim o próprio fortalecimento do Estado Constitucional contemporâneo.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. *La tesis de la única respuesta correcta y el principio regulativo del razonamiento jurídico*. In: *Sobre la justificación de las decisiones jurídicas*. Doxa - 8, 1990.

_____. *Lo racional como razonable - Un tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ALBRECHT, Rüdiger Konradin. *Zumutbarkeit als Verfassungsmaßstab*. Berlin: Duncker und Humblot, 1995.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1985.

_____. *Ragionevolezza im Verfassungsrecht. Acht Diskussionsbemerkungen*. In: *La ragionevolezza nel diritto - a cura di Massimo La Torre e Antonino Spadaro*. Torino: G. Giappichelli, 2002.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, abr.-jun. 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luis Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, abr.-jun. 1998.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 21 out. 2008.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 out. 2008.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 236.408/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para acórdão Ministro Maurício Corrêa. *DJ* 26-05-2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 403.205/RS. Relatora: Ministra Ellen Gracie, *DJ*, 19-05-2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar nº 2.348/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. *DJ*, 07-11-2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar nº 2.348/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. *DJ*, 07-11-2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.040/PR. Relator: Ministro Maurício Corrêa. *DJ* 25-02-2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 8. Relator Ministro Celso de Mello. *DJ*, 04-04-2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1922/DF. Relator Ministro Moreira Alves. *DJ*, 24-11-2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551/MG. Relator Ministro Celso de Mello. *DJ*, 20-04-2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 201.465/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. *DJ* 17-10-2003.

CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. *Interesse Público*, n. 29, 2005.

_____. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 95, 2005.

_____. *Direito tributário e análise econômica do direito. Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALLI, Cássio Machado. A compreensão jurídica do dever de razoabilidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 50, jan.-mar. 2005.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO (*Abgabenordnung*). Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html>. Acesso em: 15 out. 2008.

COOLEY, Thomas. *The law of taxation*. 4. ed. Callaghan and Co., 1924. V. I.

CRAIG, Paul. *Unreasonableness and Proportionality in UK Law*. In: ELLIS, Evelyn (Org.). *The principle of proportionality in the laws of Europe*. Oxford - Portland, Oregon: Hart Publishing, 1999.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e Due processo of law - Ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Uma questão de princípio*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

EMILIOU, Nicholas. *The principle of proportionality in european law. A comparative study*. London: The Hague; Boston: Kluwer Law International, 1996.

ENGLISCH, Joachim. *Die duale einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?*. Bonn: Institut “Finanzen und Steuern”, n. 432, 2005.

_____. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern*. Zugl. Habil. Köln. Jus Publicum, Bd.174, Mohr Siebeck, 2008.

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento tributário e interpretação econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Traduzido por Flávio Paulo Meurer. 6. ed. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2004.

GERSDORF, Hubertus. *Repetitorium Grundrechte – Staatsrecht II – Fall 18 – BVerfGE 7, 377*. Disponível em: <http://www.jura.uni-rostock.de/Gersdorf/Lehrveranstaltungen/Repetitorium_GRe/.%5C18%20Apothekenurteil.pdf>. Acesso em: 28 out. 2008.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GRAU, Eros Roberto. Equidade, razoabilidade, proporcionalidade e princípio da moralidade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, n. 3, p. 19, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Traduzido por Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Teoria e ideologia da interpretação constitucional. Traduzido por Henrique Moreira Leites. *Interesse Público*, Porto Alegre: Nota Dez, n. 40, nov./dez. 2006.

HART, Herbert *The concept of law*. 2. ed. Oxford University Press, 1994.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária - Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HVERKATE, Görg. *Rechtsfragen des Leistungsstaats: Verhältnismäßigkeitsgebot und Freiheitsschutz im leistenden Staatshandeln*. Tübingen: JCB Mohr, 1983.

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Tradução de Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JAYME, Erik; NEUSS, Jobst Joachim. *Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache*. München: C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Teil II, Deutsch-Portugiesisch, 1990.

KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*, 2. Auflage, Wien: Franz Deuticke Verlag, 1960.

KNOLL, Michael S.; GRIFFITH, Thomas D. Taxing sunny days: adjusting taxes for regional living costs and amenities. In: *Harvard Law Review*, v. 116, n. 4, p. 987-1025, fev. 2003.

KRELL, Andreas J. *A recepção das teorias alemãs sobre “conceitos jurídicos indeterminados” e o controle da discricionariedade no Brasil*. *Interesse Público*, n. 23, p. 26-27, 2004.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Traduzido por José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Devido processo legal substancial. *Revista de Doutrina do TRF da 4ª Região*, publicado na Edição 15, de 22.11.2006. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br>>. Acesso em: 21 out. 2008.

MacCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon Press, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Exigência de Certidões Negativas de Débito para o Recebimento de Precatório - Inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.033/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 37-38, ago. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Traduzido por Peter Naumann. Porto Alegre: Síntese, 1999.

NEUNER, Jörg. § 10 Die Rechtsfortbildung. In: RIESENHUBER, Karl. (Hrsg.). *Europäische Methodenlehre. Grundfragen der Methoden des europäischen Privatrechts*. Berlin: De Gruyter Recht, 2006.

NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. *A razoabilidade e o exercício da discricionariedade*. In: *Estudos de direito administrativo em homenagem ao Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios – O princípio constitucional da razoabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica: nova retórica*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, V.I.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito tributário*, São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO ALEGRE. Tribunal de Justiça. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70002017721. Relator: Des. Clarindo Favretto. Julgado em: 16.09.02.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Corte Especial. Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.017909-2/RS. Publicado no *DJU*, 2 de 12.04.2006.

RECIFE. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Agravo de Instrumento no Mandado de Segurança nº 91.364/CE. Relator: Des. Fed. César Carvalho. Julgado em: 15.03.2006.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Publicado em 20.10.08. Disponível em: <http://www.tj.rs.gov.br/site_php/noticias/mostranoticia.php?assunto=1&categoria=1&item=72899&voltar=S>. Acesso em: 21 out. 2008.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Oitava Turma. Apelação Criminal nº 2001.04.01.004010-2/RS. Relator: Des. Fed. Amir José Finocchiaro Sarti. Julgada em: 26/08/2002. Publicada no *DJ*, em: 11/09/2002.

_____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Quinta Turma. Apelação Criminal nº 200203990011180/SP. Relator: Des. Fed. Suzana Camargo, Julgada em: 27/06/2005. Publicada no *DJU*, em: 10/01/2006.

_____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Segunda Turma. Apelação Criminal nº 200703990479874/SP. Relator: Des. Fed. Henrique Herkenhoff. Julgada em: 29/04/2008. Publicada no *DJF*, em: 15/05/2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 61, p. 101, jan.-mar. 2007.

SCHOLLER, Heinrich. O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e Administrativo da Alemanha. Traduzido por Ingo Wolfgang Sarlet. *Interesse Público*, n. 2, p. 99-101, 1999.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. In: ROCHA,

Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. 7 v.

SILVA, José Carlos Sousa. *Abuso de poder no direito administrativo*. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1997.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, v. 798, p. 24-40. abr. 2002.

SLERCA, Eduardo. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

SLIWKA, Ingrid Schroder. O encargo legal da execução da dívida ativa da União e o Princípio da razoabilidade. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n. 58, p. 110-111, nov./dez. 2007.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2000. v. I.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da capacidade contributiva*. Tradução do primeiro título da obra realizada pelo segundo autor. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e Integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TUSHNET, Mark. *Marbury v. Madison* and the theory of Judicial Supremacy. In: *Great cases in constitutional law*. Edited by Robert P. George. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 2000.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do estado social e democrático de direito. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, ano I, n. 9, dez. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 out. 2008.